

Haciendas locales

Andrés GARCÍA MARTÍNEZ

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid*

Félix Alberto VEGA BORREGO

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid*

César MARTÍNEZ SÁNCHEZ

*Investigador FPU-MEC en el Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid*

Palabras clave: Haciendas locales; impuestos locales; presupuestos locales.

Keywords: Local finance; local taxes; local budget.

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. PRINCIPIOS DE ORDENACIÓN DE LAS HACIENDAS LOCALES.—III. INGRESOS DE LAS HACIENDAS LOCALES.—1. Ingresos tributarios.—1.1. *Impuestos*.—1.1.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.—1.1.2. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.—1.1.3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.—1.1.4. Impuesto sobre Actividades Económicas.—1.1.5. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.—1.2. *Tasas*.—1.3. *Contribuciones especiales*.—2. Otros ingresos.—IV. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN EL ÁMBITO LOCAL.—V. PRESUPUESTOS DE LAS HACIENDAS LOCALES.

I. INTRODUCCIÓN

Un año más nos hemos quedado a la espera de la prometida por unos y ansiada por otros reforma del sistema de financiación de los entes locales, máxime cuando la actual crisis económica está teniendo una especial incidencia para las Haciendas locales, pues no en vano gran parte de los ingresos tributarios de los municipios proceden de impuestos relacionados con la actividad económica y, en especial, con la actividad de construcción y de venta de inmuebles. Ello no obstante, la aprobación de los nuevos Estatutos

de Autonomía está desplegando ya cierta incidencia en la financiación municipal, por la previsión en los mismos de nuevos recursos para los municipios, que empiezan ya a ponerse en marcha en alguna Comunidad Autónoma, como es el caso de las participaciones en tributos autonómicos articulada en la Comunidad Autónoma de Andalucía. En este sentido, la no menos esperada Sentencia del Tribunal Constitucional sobre el Estatuto de Autonomía de Cataluña, producida finalmente en 2010, despejará el camino para el desarrollo de estos instrumentos. De todo ello daremos cuenta seguidamente en el presente Informe. Junto a ello, cabe destacar también la importante labor que, un año más, han ejercido los tribunales de justicia a la hora de aplicar e interpretar la normativa reguladora de los tributos locales, con importantes sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en recursos de casación en interés de ley o para la unificación de doctrina, como la referente a la tributación de los parques eólicos en el ICIO, de las que daremos cumplida cuenta, así como de las aportaciones doctrinales de mayor interés.

II. PRINCIPIOS DE ORDENACIÓN DE LAS HACIENDAS LOCALES

En primer lugar queremos destacar aquí los aspectos más relevantes en materia de Hacienda local tratados en la *Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 31/2010, de 28 de junio*, sobre el Estatuto de Autonomía de Cataluña (EAC).

La Sentencia 31/2010 considera que el art. 218.5 EAC, que atribuye a la Generalitat el ejercicio de la tutela financiera sobre los gobiernos locales, no es inconstitucional porque dicha potestad ya había sido asumida por la Generalitat y, en todo caso, se reconoce con el límite de la autonomía local y el respeto a las bases estatales a las que se refiere el art. 149.1.18.^a de la Constitución. Por este motivo la sentencia señala que «la omisión de la referencia a la ley estatal en el art. 218.5 EAC no puede entenderse como un desconocimiento de las competencias del Estado del art. 149.1.18 CE, dada la previsión del apartado 2 del propio artículo que [...] atribuye a la Generalitat competencia en materia de financiación local en el marco establecido por la Constitución y la normativa del Estado» (FJ 140).

El TC también estima que es constitucional la atribución en virtud de los apartados 2 y 4 del art. 219 EAC a la Generalitat de facultades para distribuir entre las entidades locales las transferencias por participaciones en tributos y subvenciones condicionadas por el Estado (apartados 2 y 4 del art. 219 EC), *siempre que se respeten y no se alteren los criterios de reparto establecidos por el Estado* (FJ 141).

Por otra parte, la sentencia del Tribunal declara la inconstitucionalidad del segundo inciso del art. 218.2 EAC que recogía la posibilidad de que la competencia de la Generalitat en materia de financiación local comprendiera también la capacidad para establecer y regular los tributos propios de las entidades locales. El TC reitera la doctrina de su Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, señalando que esta materia «se trata [...] de una potestad exclusiva y excluyente del Estado que no permite intervención autonómica en la creación y regulación de los tributos propios de las entidades locales» (FJ 140).

Como puede apreciarse, en materia de Hacienda local, esta sentencia del TC tiene un alcance menor al que ha podido tener en otros ámbitos del EAC. En cualquier caso, respecto a los aspectos financieros de la sentencia, incluyendo los ya comentados que afectan a la Hacienda local, puede consultarse el interesante trabajo publicado por M. A. MARTÍNEZ LAGO, «La financiación de las CCAA y la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre el Estatuto de Cataluña», *Revista de Información Fiscal*, núm. 102, 2010, pp. 49-69.

Respecto a los principios de ordenación de la Hacienda local debemos referirnos aquí a una cuestión conectada con el principio de suficiencia financiera de los entes locales previsto en el art. 142 de la Constitución. En particular, en el año 2010 el Tribunal Supremo (TS) ha dictado varias sentencias que, al hilo del IBI, se pronuncian sobre el alcance del deber del Estado de compensar a los municipios por los beneficios fiscales que establezca sobre los tributos locales. Se trata de las siguientes sentencias: *13 de diciembre de 2010 (rec. 3488/2007)*, *de 13 de diciembre de 2010 (rec. 3302/2007)*, *23 de diciembre de 2010 (rec. 5523/2009)*, *27 de diciembre de 2010 (rec. 5988/2007)* y *17 de enero de 2011 (rec. 1009/2010)*.

El origen de estos litigios se encuentra en una reclamación que varias entidades locales realizaron al Estado para que pagara una cantidad equivalente a la pérdida recaudatoria en el IBI derivada de la concesión a empresas concesionarias de autopistas de una serie de beneficios fiscales previstos en la Ley 8/1972, de 10 de mayo, de construcción, conservación y explotación de autopistas en régimen de concesión.

El TS rechaza en todas las sentencias lo solicitado por las entidades locales afectadas. Sintéticamente los argumentos en que basa el TS su respuesta son los siguientes: *a)* ni el principio de suficiencia financiera de las entidades locales ni ninguna otra norma establece la obligación de que el Estado deba compensar en todo caso y circunstancia por los beneficios que establezca sobre los tributos locales; *b)* en los casos en los que proceda la compensación, la misma no tiene que consistir estrictamente en el pago de las cantidades dejadas de ingresar por la aplicación de los beneficios fiscales, habida cuenta de que el ordenamiento admite otras fórmulas de materializar tal compensación, y *c)* que el Estado solamente está obligado a salvaguardar la suficiencia financiera de las entidades locales afectadas, sin que en este caso dicha obligación se haya incumplido porque los municipios reclamantes no han probado durante el proceso que la denegación de la compensación solicitada «haya sido el detonante de que carezca de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que por ley, conforme a la Constitución, le han sido encomendadas».

Como puede intuirse, esta doctrina pone de relieve lo complejo que puede resultar para las entidades locales la reclamación al Estado de este tipo de compensaciones, especialmente porque tienen la carga de probar que su denegación les colocaría en una situación financiera tal que haría muy complejo el cumplimiento de las funciones que tienen atribuidas.

Sin perjuicio de lo anterior, pero conectado indudablemente con el principio de suficiencia y el alcance de la obligación del Estado de establecer una compensación, hay que significar que la *LPGE 2010* (Ley 26/2009, de 23 de diciembre, *BOE* de 24 de diciembre), en su art. 112, y la *LPGE 2011* (Ley 39/2010, de 22 de diciembre, *BOE* de 23 de diciembre), en su art. 120, contemplan un crédito cuya finalidad es compensar los beneficios fiscales en tributos locales de exacción obligatoria que se puedan conceder por el Estado mediante Ley y en los términos previstos en el art. 9.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL). Ahí se señala que las solicitudes de compensación serán objeto de comprobación previa a su pago, en el caso del IAE con la información existente en las bases de datos de la matrícula de dicho impuesto, y en el caso del IBI en las bases de datos del Catastro Inmobiliario. Estos preceptos prevén una autorización a favor del Ministerio de Economía y Hacienda para dictar las normas necesarias para el establecimiento del procedimiento a seguir en cada caso, con el fin de proceder a la compensación, en favor de los municipios, de las deudas tributarias efectivamente condonadas y de las exenciones legalmente concedidas.

Finalmente, recogemos a continuación una serie de trabajos doctrinales publicados en 2010 que abordan cuestiones generales de la Hacienda local: C. J. BORRERO MORO, «Razones y encaje constitucional de una reforma: art. 6.3 LOFCA», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 146, 2010, pp. 327-370; C. LÓPEZ GARCÍA, «La garantía estatal de la autonomía local en el proceso de reforma estatutaria», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 8, 2010, pp. 1251-1277, y J. PAGÈS I GALTÈS, «La responsabilidad patrimonial de los entes locales en materia de ordenanzas fiscales», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 22, 2010, pp. 3207-3229. También merece dejar constancia aquí de la publicación del libro *Gobiernos locales en Estados federales y descentralizados: Alemania, Italia y Reino Unido*, Generalitat de Catalunya/ Institut d'Estudis Autònoms, Barcelona, 2010, en el que se aborda el régimen de los Gobiernos locales en los tres Estados indicados, incluyendo las cuestiones que afectan a su financiación, y recogiendo al final un estudio comparado entre ellos y el régimen español.

III. INGRESOS DE LAS HACIENDAS LOCALES

1. Ingresos tributarios

1.1. Impuestos

1.1.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

En 2010 las modificaciones normativas en el ámbito de este impuesto han sido escasas. La primera a la que debemos referirnos es la actualización de los valores catastrales

incluida en las *Leyes de Presupuestos Generales del Estado para los años 2010 y 2011*. El art. 78 de la LPGE 2010 estableció la actualización de los valores catastrales con efectos 1 de enero de 2010 mediante la aplicación de un coeficiente de 1,01, junto con los criterios para su aplicación. Para 2011, la LPGE ha establecido el coeficiente de actualización de 1, lo cual supone materialmente que los valores catastrales (actualizados) de 2010 se mantendrán invariables en 2011.

También hay que referirse a la *Ley 3/2010, de 10 de marzo*, por la que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias CCAA (BOE de 11 de marzo). Sorprendentemente el art. 7.1 se establece una exención que afecta a las cuotas del IBI 2009 y no del 2010, como parecería lógico. Este error fue advertido por el legislador y se remedió introduciendo en dicha Ley la disposición adicional undécima a través del *Real Decreto-Ley 2/2010, de 19 de marzo* (BOE de 23 de marzo). Esta disposición aclara que «la mención (del art. 7.1 de la Ley 3/2010) al ejercicio 2009 en relación a las cuotas del (IBI) se entenderá efectuada al ejercicio 2010». La exención afecta a las cuotas derivadas de determinados inmuebles dañados como consecuencia directa de los siniestros, cuando se acredite que tanto las personas como los bienes en ellos ubicados hayan tenido que ser objeto de realojamiento total o parcial en otras viviendas o locales diferentes hasta la reparación de los daños sufridos, o los destrozos en cosechas constituyan siniestros no cubiertos por ninguna fórmula de aseguramiento público o privado. El art. 7.6 de esta Ley establece que los municipios serán compensados de acuerdo con el procedimiento establecido en el art. 9.2 del TRLRHL.

Finalmente, aunque se trata realmente de una novedad de 2011, la *Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible*, ha modificado diversos preceptos del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLRHL), con el fin de aumentar la disponibilidad de la información catastral para el conjunto de la sociedad y de dar mejor respuesta a los principios de eficiencia, transparencia, seguridad jurídica, calidad, interoperabilidad e impulso a la administración electrónica y a la productividad, que rigen la actividad catastral. Así, por ejemplo, se reducen los plazos de envío de información al Catastro por los notarios y se amplían los casos de comunicación por dichos fedatarios públicos y por los registradores de la propiedad, incrementando los supuestos en los que se suple la obligación de declarar por los titulares de los inmuebles.

Tras dar cuenta de las novedades normativas más significativas, a continuación nos ocuparemos de los pronunciamientos judiciales más relevantes que se han producido en 2010 en materia de IBI.

Quizás uno de los más relevantes sea la *Sentencia del TS de 30 de junio de 2010 (rec. 5/2008)*, que resuelve un recurso directo interpuesto contra el Real Decreto 1464/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales (BICES). Se trata de una sentencia importante porque desestima en su integridad el recurso contencioso-administrativo

confirmando, en consecuencia, la legalidad del Real Decreto impugnado, norma de especial importancia porque establece los criterios para fijar el valor catastral de los BICES.

Por otra parte, el TS en su *Sentencia de 6 octubre de 2010 (rec. 5515/2005)* se refiere a un caso en el que se discute la fecha a partir de la cual tiene que tener efectos una modificación de los valores catastrales y la posibilidad de ser impugnados. El Catastro notificó la ponencia de valores al titular de una finca sin reparar que parte de la misma pertenecía a un tercero que no había cumplido el deber de comunicar este cambio de titularidad al Catastro. El tercero, que no había sido notificado expresamente, pretende impugnar el valor catastral asignado, particular que admite la sentencia del TS porque considera que el Catastro estaba en condiciones de conocer dicha titularidad no declarada a efectos de la correspondiente notificación. A tal efecto la sentencia se fija en el siguiente hecho: «Debe tenerse en cuenta que esta tercera persona, [...] había venido satisfaciendo en periodo voluntario el IBI, con lo que no hubiera sido difícil a la Gerencia conocer su titularidad y proceder a efectuar en ella la notificación de la Ponencia de Valores, lo que hubiera posibilitado en aquella fecha que se hubiera pedido la rectificación del error de superficie» (FJ 2).

A continuación nos referiremos a algunas de las contestaciones a consultas emitidas en 2010 por la Dirección General de Tributos (DGT). La primera es ciertamente curiosa (*11 de junio de 2010, núm. V1313/2010*), pues en ella se plantea si las casillas de peones camineros están sujetas o no al IBI. Como explica la DGT, estas casillas son construcciones que se erigieron como viviendas para los peones camineros y sus familias. Desde finales del siglo XVIII dichos peones eran los encargados de la vigilancia y conservación de las carreteras. Las casillas estaban emplazadas junto a las carreteras para facilitar la asistencia continua e inmediata de los kilómetros asignados a cada peón caminero. Pues bien, después de esta explicación, la DGT concluye que sí están sujetas al IBI porque «las casillas de peones camineros son elementos funcionales de las carreteras, pero no son vías para la circulación de vehículos, por lo que no les resulta de aplicación el supuesto de no sujeción al IBI regulado en el art. 61.5.a) TRLRHL».

Por otra parte, la DGT se ha pronunciado en dos ocasiones durante 2010 sobre qué requisitos deben concurrir para que estén exentos del IBI los bienes inmuebles incluidos en el Decreto 571/1963, de 14 de marzo, es decir, aquellos edificios que cuentan con escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de término y demás piezas similares de interés histórico-artístico (*contestaciones de 14 de abril de 2010, núm. V0716/2010, y de 30 de junio de 2010, núm. V1483/2010*). Para que sea aplicable la exención del art. 62.2.b) TRLRHL, según la DGT, es necesario que tanto el inmueble como el escudo, emblema, piedra heráldica, etc., existentes en el mismo tengan una antigüedad superior a cien años.

La última contestación de la DGT que reseñamos aquí es la de *11 de febrero de 2010, núm. V0247/2010*. Se trata de una entidad que es concesionaria de un ayuntamiento para la construcción y explotación de un garaje en régimen de concesión. La consulta

señala que el concesionario estará sujeto y no exento al IBI, porque el concesionario no tiene la condición de Administración pública. También se plantea si el concesionario puede repercutir el IBI a las personas a las que ha transmitido el derecho de uso privativo de plazas de aparcamiento, en régimen de indivisión, por el plazo límite otorgado en el contrato de concesión suscrito con el ayuntamiento. La DGT señala que es una cuestión que no regula el Derecho tributario y que dependerá de lo pactado en los contratos correspondientes de transmisión de los derechos de uso.

Para concluir el repaso de novedades acontecidas en el ámbito del IBI, nos referiremos aquí a algunas de las aportaciones doctrinales de mayor interés publicadas en 2010: M. L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR, «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Los Tributos Locales*, Civitas, 2.ª ed., 2010 pp. 33-170; J. CALVO VÉRGEZ, «La aplicación de tipos de gravamen diferenciados en el IBI: algunas reflexiones a la luz de la reciente doctrina del Tribunal Constitucional», *Revista de Estudios Locales. Cunal*, núm. 128, 2010, pp. 20-31; J. CALVO VÉRGEZ, «A vueltas con la determinación del valor catastral a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 12, 2010, pp. 1904-1910; J. CALVO VÉRGEZ, «La notificación de valores catastrales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 20, 2010, pp. 2974-2981; D. CARBAJO VASCO, «Una nota sobre la jurisprudencia del TS que ratifica la categoría de BICES en el IBI», *Tributos Locales*, núm. 92, 2010, pp. 83-89; P. PADILLA RUIZ, «La exención en el IBI de la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 22, 2010, pp. 3245-3250, y M. J. PORTILLO NAVARRO, «Desde la contribución de inmuebles cultivo y ganadería hasta el impuesto sobre bienes inmuebles. Evaluación histórica, situación actual y perspectivas del futuro», *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 14, 2010. Desde una perspectiva de Derecho comparado y de cara a una posible reforma del IBI resulta de interés el trabajo de A. GARCÍA MARTÍNEZ, «El Impuesto alemán sobre Bienes Inmuebles: líneas de reforma», *Tributos locales*, núm. 92, 2010, pp. 11-37.

1.1.2. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

Respecto a este impuesto no se han producido novedades normativas en 2010, si bien, como veremos a continuación, la jurisprudencia sí que ha aportado criterios interpretativos de la normativa vigente de gran trascendencia.

Sin duda, la novedad más relevante en relación con el ICIO durante el año 2010 viene constituida por la *STS de 14 de mayo de 2010 (rec. 22/2009)*, dictada en un recurso de casación en interés de ley. La misma versa sobre la integración de la base imponible del ICIO en el caso de la construcción de un parque eólico. La cuestión controvertida estriba en determinar si además de la llamada «obra civil», debe integrarse también en la base imponible del impuesto el valor de las instalaciones o elementos inseparables de la obra que figuren en el proyecto para el que se solicitó la correspondiente licencia de

obras o urbanística¹. En concreto, si debe incluirse en la base imponible el valor o coste de los equipos necesarios para captar energía del viento y su transformación en energía eléctrica (por ejemplo, los aerogeneradores del parque eólico). La STSJ de Andalucía de 27 de noviembre de 2008 (rec. 377/2008), que es objeto del recurso de casación, entendió que no. Sin embargo, el Tribunal Supremo va a sentar doctrina legal en sentido contrario al mantenido por la sentencia recurrida, declarando como doctrina legal que «forma parte de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, regulado en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, tratándose de la instalación de parques eólicos el coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía que figuren en el proyecto para el que se solicita la licencia de obras y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la instalación realizada».

Esta doctrina, dictada en un caso relativo a la construcción de un parque eólico, es de gran importancia y tiene efectos también respecto a otro tipo de construcciones e instalaciones, y así lo están entendiendo y aplicando los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas. Por mencionar algunos ejemplos, la *STSJ de Castilla-La Mancha*, de 20 de diciembre de 2010 (rec. 321/2009), aplica esta doctrina a la instalación del gaseoducto Almería-Chinchilla (eje transversal) la *STSJ de Madrid*, de 4 de noviembre de 2010 (rec. 351/2010), a la construcción de un centro de salud base del SUMMA 212, respecto a elementos adquiridos de terceros e incorporados a la obra, como ascensores, elementos de climatización, contadores, baterías, etc., y, finalmente, la *STSJ de Extremadura*, de 11 de noviembre de 2010 (rec. 300/2010), a la instalación de una planta solar fotovoltaica.

También debemos destacar, para concluir con las novedades jurisprudenciales relativas al ICIO, la *STSJ de Madrid* de 18 de mayo de 2010 (rec. 1748/2009), que considera, por una parte, sujeta al impuesto la ejecución de un edificio destinado a la ampliación del Centro de Estudios Aeronáuticos y Navegación Aérea en el aeropuerto de Madrid-Barajas realizada por encargo de la Sociedad Estatal para las Enseñanzas Aeronáuticas (SENASA) y, por otra parte, la no exención en el Impuesto de tal obra. Respecto a la sujeción al Impuesto, considera el Tribunal que la obra en cuestión no puede ser declarada como «estrictamente aeroportuaria» y, por tanto, la intervención municipal vía informe que en este caso resulta procedente debe ser equiparable a la licencia de obras o urbanística. En cuanto a la no concurrencia de la exención, entiende el Tribunal que el dueño de la obra, SENASA, es una entidad mercantil de capital público, esto es, una sociedad estatal con forma de sociedad mercantil y, por ello, no puede ser considerada dentro del concepto de «Administración pública» del art. 2.2 de la LRJPAC. En consecuencia, tal entidad no puede ser incluida dentro del ámbito subjetivo de la exención que se refiere a las obras de las que sea dueño el «Estado».

¹ Como pusimos de manifiesto en el Informe «Haciendas locales» del pasado año, *Anuario de Derecho Municipal* 2009, Madrid, IDL-Marcial Pons, 2010, p. 316, existían sobre esta cuestión sentencias contradictorias de distintos Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas.

En cuanto a la bibliografía más relevante relativa al ICIO publicada en 2010, cabe destacar el artículo de F. D. ADAME MARTÍNEZ, «La base imponible del ICIO en huertos solares y parques eólicos», *Tributos Locales*, núm. 93, 2010, pp. 11 a 37. Asimismo, el excelente capítulo de D. MARÍN-BARNUEVO FABO, «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», en la segunda edición del libro colectivo coordinado por el propio MARÍN-BARNUEVO FABO, *Los tributos locales*, Cizur Menor, Thomson-Civitas, 2010.

1.1.3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

La norma más relevante producida en 2010 respecto al IVTM es la *Resolución de 9 de julio de 2010, de la Dirección General de Tráfico*, sobre comunicación informática al Registro de Vehículos del impago de la deuda correspondiente al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (BOE de 23 de julio de 2010), que implica la obligación para los ayuntamientos, a partir de una fecha, de remitir por vía informática al Registro de Vehículos de la Dirección General de Tráfico el impago del IVTM, lo que implicará que a partir del 1 de enero de 2011, en los cambios de titularidad de los vehículos las Jefaturas de Tráfico no exigirán en ningún caso el recibo físico que acredite el pago del Impuesto. Aunque en 2010 se han producido algunas novedades en la normativa de tráfico, vehículos y seguridad vial (por ejemplo la *Orden PRE/52/2010, de 21 de enero* y *Real Decreto 369/2010, de 26 de marzo*), ninguna de ellas han afectado al régimen de este impuesto (IVTM). Tampoco se han dictado pronunciamientos judiciales relevantes sobre el IVTM. En cambio la DGT ha contestado en 2010 a dos consultas que merecen ser aquí reseñadas.

La primera es de *28 de junio de 2010 (núm. V1468-10)*. La DGT analiza si procede el prorrateo de la cuota del IVTM cuando un vehículo se da de alta en el Registro de Vehículos tras haber estado hasta esa fecha de baja temporal. Aquí se recuerda que el único supuesto de baja temporal que hace posible el prorrateo es el que obedece a la sustracción o robo. No obstante, esta consulta tiene especial interés porque señala también que «no es necesario abonar el IVTM durante los periodos impositivos en que el vehículo figure de baja temporal, dado que no es apto para circular por las vías públicas». En virtud de ello, los vehículos que hubieran estado de baja temporal durante todo el año natural, aunque el motivo de tal baja temporal no fuera la sustracción o robo, no realizan el hecho imponible y por tanto su titular no está obligado al pago del impuesto. Consideramos que esta interpretación es razonable porque no se trata de un supuesto de prorrateo, sino simplemente un caso en el que durante todo el ejercicio el vehículo no es apto para circular por estar dado de baja. Con esta posición la DGT modifica materialmente el criterio expresado en contestaciones anteriores, esto es, las de 19 de mayo de 2005 (núm. V0896-05) y 16 de abril de 2008 (núm. V0791-08).

La segunda consulta de la DGT es la de *27 de octubre de 2010 (núm. V2321-10)*. El art. 95.6 del TRLRHL contempla la posibilidad de que los ayuntamientos establezcan

en sus ordenanzas fiscales una bonificación de hasta el 100 por 100 para los vehículos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años. En su contestación la DGT admite que los ayuntamientos a la hora de regular esta bonificación establezcan una antigüedad mínima del vehículo superior a la que fija la Ley.

Doctrinalmente los trabajos más significativos publicados en 2010 son el estudio del IVTM que recoge la segunda edición del libro *Los Tributos Locales*, Civitas, 2010, pp. 377-508, a cargo de A. GARCÍA MARTÍNEZ y F. A. VEGA BORREGO, y el siguiente artículo: J. RAMOS PRIETO y M. J. TRIGUEROS MARTÍN, «La fiscalidad de los vehículos de motor: un aspecto olvidado en las medidas adoptadas contra la crisis económica», *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2010, pp. 79-147.

1.1.4. Impuesto sobre Actividades Económicas

Respecto a las novedades normativas en el ámbito del IAE, como viene siendo habitual en los últimos años, el Estado ha aprobado una ley para paliar los daños producidos por catástrofes naturales que, entre otras medidas, establece determinados beneficios fiscales en los impuestos locales. Se trata de la *Ley 3/2010, de 10 de marzo*, por la que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias Comunidades Autónomas (BOE de 11 de marzo)². Por lo que al IAE atañe, ha establecido una reducción en la cuota del IAE para las industrias, establecimientos mercantiles, turísticos y profesionales cuyos locales de negocio o bienes afectos a la actividad económica se hayan visto seriamente afectados como consecuencia directa de los siniestros. La ley extiende este beneficio fiscal también al recargo que otras entidades locales de ámbito superior al municipal pueden establecer sobre el Impuesto. Como en otras ocasiones anteriores, se prevé, igualmente, la compensación con cargo a los Presupuestos Generales del Estado a favor de aquellas entidades locales que, como consecuencia de este beneficio fiscal, hayan experimentado una reducción de sus ingresos.

En cuanto a las novedades jurisprudenciales relativas al impuesto en 2010, merecen ser destacadas varias resoluciones. En primer lugar, la *STS de 29 de octubre de 2010 (rec. 78/2006)*, dictada en un recurso de casación para la unificación de doctrina, en la que se plantea la cuestión de la clasificación en las Tarifas del Impuesto de la actividad de puesta en funcionamiento, mantenimiento y gestión del sistema de regulación de aparcamiento de vehículos en la vía pública mediante expendedores de tickets por el procedimiento comúnmente conocido como ORA. Sobre dicha cuestión existen dos sentencias de Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas claramente contradictorias, por lo que resulta procedente la admisión del recurso de casación para la unificación

² El Real Decreto 344/2010, de 19 de marzo, amplía el ámbito de aplicación de la Ley 3/2010, contemplando nuevas catástrofes naturales producidas en 2010, especialmente las inundaciones que afectaron a buena parte de Andalucía y Castilla-La Mancha. Asimismo, también realiza una ampliación del ámbito de aplicación de la Ley 3/2010 la Orden INT/865/2010, de 7 de abril, contemplando nuevos municipios afectados.

de doctrina ante el Tribunal Supremo. La primera de esas sentencias contradictorias, que es la que motiva el planteamiento del recurso ante el Tribunal Supremo, es la Sentencia núm. 270/2004 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 23 de septiembre de 2005, en la que se mantiene que la actividad desarrollada por la empresa colaboradora con el Ayuntamiento de Burgos consistente en la gestión del sistema ORA, ha de calificarse en el epígrafe 751.2 de la Sección 1.ª de las Tarifas del IAE, «guarda y custodia de vehículos en los denominados aparcamientos subterráneos o parkings», y no en el epígrafe 999.1, «otros servicios n.c.o.p.», que fue en el que la empresa, en el caso concreto que motiva la sentencia, causó alta en el IAE. La segunda sentencia, contradictoria con la anterior, es la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 22 de septiembre de 2001 (dictada en el recurso núm. 2531/1998), en la que en un caso similar se mantiene que el epígrafe en que debe clasificarse la actividad es el 999.1 de la Sección 1.ª de las Tarifas del Impuesto, relativo a «otros servicios no contemplados en otras partes (n.c.o.p.)».

Como señala el Tribunal Supremo, la contradicción entre las dos sentencias es manifiesta. En la resolución del recurso para la unificación de doctrina el Tribunal Supremo va a concluir que la doctrina correcta es la manifestada por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 22 de septiembre de 2001 (rec. 2531/1998) y, por tanto, que la actividad consistente en la puesta en funcionamiento, mantenimiento y gestión del sistema de regulación de aparcamiento de vehículos en la vía pública mediante expendedores de tickets por el procedimiento comúnmente conocido como ORA tiene que clasificarse a efectos de su tributación en el IAE en el epígrafe 999.1 de la Sección 1.ª de las Tarifas, relativo a «otros servicios no clasificados en otras partes (n.c.o.p.)». Para llegar a esta conclusión, el Tribunal Supremo analiza la naturaleza de la actividad consistente en la prestación del servicio de regulación de la ORA, constatando que la verdadera naturaleza jurídica de esa actividad responde a una prestación de servicios al ayuntamiento (no existe relación con los administrados) para que éste cumpla sus propias competencias, poniendo a su disposición los medios humanos y materiales necesarios para ello, a cambio del precio acordado por la prestación de dichos servicios, revisable anualmente, que viene determinado en base a un presupuesto de los costes necesarios para la realización de los mismos.

La clasificación de esta actividad en el epígrafe 999.1 mencionado y no en el epígrafe 751.2, relativo a la guarda y custodia de vehículos en los aparcamientos subterráneos o parkings, tiene una importancia fundamental desde el punto de vista financiero para los municipios —en este caso, en términos de una menor recaudación—, dado que, como pone de manifiesto el Tribunal Supremo en la Sentencia que comentamos, «la contraprestación percibida por estos servicios se determina en base a un presupuesto de los costes necesarios para la realización de los mismos y no por un elemento de superficie, que no puede conceptuarse como un elemento productivo [...], por lo que no puede tener ninguna trascendencia tributaria el elemento superficie en la actividad de control del cumplimiento de la regulación del estacionamiento limitado de vehículos en la vía pública».

La *STS de 11 de marzo de 2010 (rec. 205/2006)* también ha sido dictada en un recurso de casación para la unificación de doctrina, si bien, en este caso, la cuestión controvertida se refiere a otra actividad. En concreto, el recurso se plantea por la existencia de sentencias contradictorias dictadas por varios Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas sobre la clasificación en las tarifas del IAE de la actividad desarrollada por una entidad participada por un banco consistente en dar una gestión unitaria y profesionalizada a la venta y explotación de los activos que, como resultado de los procesos judiciales de ejecución de garantías recibidas por los prestatarios morosos del banco, venían siendo adjudicados a esta entidad bancaria, adquiriendo las edificaciones adjudicadas en subastas judiciales en las que se ejecutaban los impagados a la entidad bancaria, para posteriormente venderlas. La cuestión controvertida es si cabe calificar esta actividad como promoción de edificaciones y, por tanto, sujeta al epígrafe 833.2 de la Sección 1.ª de las Tarifas del IAE o si, por el contrario, cabe calificarla en el epígrafe 834 de las Tarifas, dedicado a servicios relativos a la actividad inmobiliaria. La STSJ de la Comunidad Valenciana, de 8 de septiembre de 2005 (rec. 1233/2004), que da lugar al planteamiento del recurso de casación para unificación de doctrina ante el Tribunal Supremo, considera que la mencionada actividad no constituye promoción inmobiliaria y, por tanto, no es encuadrable, como pretende la Administración local, en el epígrafe 833.2 de las Tarifas, dedicado a la promoción de terrenos. Y ello, básicamente, porque no se dan las notas típicas del promotor inmobiliario en la sociedad íntegramente participada por la entidad financiera, cuyo objeto es adquirir en subasta y vender los inmuebles ejecutados en garantía de impagos a dicha entidad financiera. Frente a esta tesis, la Diputación provincial recurrente en casación aporta varias sentencias de otros Tribunales Superiores de Justicia en las que se mantiene la tesis, en supuestos sustancialmente iguales, de que tal actividad constituye promoción inmobiliaria encuadrable en los epígrafes del grupo 833 de las tarifas del IAE. En concreto, se refiere la recurrente a la STSJ de Asturias de 17 de diciembre de 2003 (rec. 256/2000), a la STSJ de Andalucía de 22 de mayo de 2002 (rec. 51/2002) y a la STSJ de Murcia de 31 de enero de 2003 (rec. 40/2003). El Tribunal Supremo, en la sentencia que comentamos, va a declarar válida la tesis de estas últimas sentencias, sentando como doctrina correcta que «la actividad de compra o venta que realiza una sociedad filial de una entidad bancaria, en nombre y por cuenta propia, de edificaciones adjudicadas en subastas judiciales a la entidad bancaria en ejecución de créditos impagados, debe quedar encuadrada, a efectos de aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas, en el epígrafe 833.2 «Promoción de edificaciones», de la Sección 1.ª de las Tarifas»³.

Otra sentencia a destacar, dictada también por el Tribunal Supremo, es la *STS de 7 de junio de 2010 (rec. 56/2008)*, recaída en un recurso de casación en interés de ley. La

³ Con ello el Tribunal Supremo reafirma, en términos más precisos, la doctrina legal que ya anteriormente había establecido en la Sentencia de 23 de mayo de 2006, dictada en un recurso de casación en interés de ley. Sobre esta específica problemática y, más en general, sobre la tributación en el IAE de la actividad de promoción inmobiliaria nos permitimos remitir al lector interesado a A. GARCÍA MARTÍNEZ, «El IAE en la actividad de promoción inmobiliaria», *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*, núm. 276, vol. 1, 2006, pp. 117 y ss.

cuestión controvertida versa sobre la correcta interpretación de la nota al grupo 042, «avicultura de carne», introducida por el art. 65 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2007, a cuyo tenor, «el pago de las cuotas de cualesquiera de los epígrafes de este grupo faculta para la incubación, siempre que las aves obtenidas sean destinadas a explotaciones del propio sujeto pasivo clasificadas en este grupo». En concreto, la cuestión estriba en determinar si esta nota innova el ordenamiento jurídico y, por tanto, no puede ser objeto de aplicación retroactiva, o si, por el contrario, constituye una disposición aclaratoria o interpretativa de la regulación previamente existente y, en consecuencia, sí que puede ser objeto de aplicación retroactiva. El Tribunal Supremo considera adecuada la doctrina de la sentencia recurrida, que había estimado correcta la tesis de la aplicación retroactiva de la mencionada nota, por considerarla simplemente una norma aclaratoria o interpretativa. Como señala el Tribunal, «el precepto tiene una finalidad y trascendencia meramente aclaratoria, sin modificar el sentido de la norma afectada, en la medida en que la actividad de incubación, siempre que las aves obtenidas sean destinadas a explotaciones del propio sujeto pasivo clasificadas en el grupo de avicultura de carne, constituye una actividad auxiliar de la principal, que es la avicultura de carne, y en tal medida queda cubierta por el pago de las cuotas del Impuesto satisfechas en cualesquiera de los epígrafes del grupo de avicultura de carne».

Como en años anteriores, una de las cuestiones más conflictivas en relación con el IAE está constituida por la aplicación del índice de situación, que pondera la ubicación física del local dentro del término municipal y, en concreto, con la categorización de las distintas calles del municipio a tal efecto y la asignación de los respectivos índices de situación aprobados en la Ordenanza fiscal reguladora del impuesto en función de la categoría asignada a cada calle⁴. El Tribunal Supremo ha dictado la *STS de 27 de enero de 2010 (rec. 3411/2004)*, en un recurso de casación ordinario, en la que se pone en tela de juicio la Ordenanza fiscal del IAE aprobada por el Ayuntamiento de Sant Fost de Campsentelles (Barcelona) el 14 de diciembre de 2000, en la que el ayuntamiento eleva el índice de situación aplicable en el polígono industrial del municipio de 1,10 a 2 y la categoría de las calles del polígono de quinta a primera categoría. Los recurrentes consideran arbitraria esta actuación del municipio, ya que no se ha justificado esta elevación del índice y la categoría, pues no se han acometido obras u otras actuaciones municipales en el polígono que mejore su situación económica respecto a la del año precedente y atribuyen esta actuación a un mero afán recaudatorio de la Administración municipal. En efecto, el Tribunal Supremo da la razón a los recurrentes y anula la Ordenanza en este punto, dado que la modificación de los índices de situación y de la categorización de las calles se produjo únicamente respecto a las calles e índice aplicables en el polígono industrial, sin que existiese una razón justificada para ello. Advierte el Tribunal que «en todo caso, la solución pasaba por el establecimiento de nuevos criterios definidores de

⁴ El lector interesado puede ver, al respecto, el Informe «Haciendas Locales» del *Anuario de Derecho Municipal 2009*, Madrid, IDL-Marcial Pons, 2010, pp. 319 y 320, donde se comentan varias resoluciones del TS sobre esta cuestión.

las distintas categorías de calles, por lo que no resultaba válida una modificación parcial, al margen de los aprobados con carácter general».

Para concluir con la reseña de la jurisprudencia más relevante de 2010 recaída sobre el IAE mencionaremos la *STS de 21 de enero de 2010 (rec. 2232/2004)*, recaída en un recurso de casación ordinario, en la que se plantea el eterno problema de la justificación del impuesto desde la perspectiva de los principios constitucionales de justicia tributaria del art. 31.1 de la Constitución Española, concretamente, en este caso, de los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad. El Tribunal mantiene, al respecto, una posición inmovilista, acogiéndose a la doctrina de su temprana Sentencia de 2 de julio de 1992, para justificar el IAE desde la óptica del principio de capacidad económica, argumentando que el impuesto grava el mero ejercicio en territorio español de una actividad económica y que las cuotas de tarifa se han determinado en base a rendimientos medios presuntos, y ello aunque en un supuesto concreto dicha actividad no produzca beneficio o, incluso, produzca pérdidas.

Precisamente, esta cuestión es abordada *in extenso* en el magnífico artículo de los profesores J. LASARTE ÁLVAREZ y J. RAMOS PRIETO, «El Impuesto sobre Actividades Económicas: un tributo local con síntomas de inconstitucionalidad», publicado en la revista *Tributos Locales*, núm. 97, noviembre de 2010, pp. 47 a 114 (este número es conmemorativo del X aniversario de la revista). Con ello hemos entrado ya en la reseña de la bibliografía sobre el impuesto publicada en 2010, y obligado es mencionar también el capítulo de A. GARCÍA MARTÍNEZ, «El Impuesto sobre Actividades Económicas» en la segunda edición del libro colectivo coordinado por D. MARÍN-BARNUEVO FABO, *Los tributos locales*, Cizur Menor, Thomson-Civitas, 2010.

1.1.5. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

En el año 2010 no se ha producido en el ámbito de este impuesto (IVTNU) ninguna novedad normativa reseñable, si bien, como se dará cuenta al final de este epígrafe, siguen publicándose estudios doctrinales reclamando una modificación sustancial de su configuración. Por lo que respecta a pronunciamientos judiciales y contestaciones a consultas tributarias, sí se han producido algunos de los que debemos dar aquí noticia.

Comenzaremos destacando tres pronunciamientos judiciales que afectan a los supuestos de no sujeción y exención del IVTNU. La *Sentencia del TSJ de Madrid de 31 de marzo de 2010 (rec. 1179/2009)*, trata un supuesto de no sujeción que tiene consecuencias también sobre la cuantificación del IVTNU para determinar el periodo de generación. Se trata de una entidad urbanizadora que se integró en una junta de compensación asumiendo el coste de la urbanización de los terrenos a cambio de la asignación de una determinada cuota del volumen edificable en proporción a la valoración de su aportación, esto es, la realización de las tareas urbanizadoras indicadas. La urbanizadora al vender los terrenos adjudicados calculó el periodo de generación desde la fecha en que la junta le adjudicó los terrenos (2003) y no desde la fecha originaria en que los «junteros»

adquirieron los terrenos aportados a la junta (1983). La sentencia se decanta por esta segunda posibilidad, señalando que el supuesto de no sujeción establecido para los casos de aportaciones a juntas de compensación es aplicable no sólo a los propietarios de suelo aportado a la junta cuando, tras la reparcelación, se les adjudican las nuevas fincas que sustituyen a las inicialmente aportadas, *sino también a la empresa urbanizadora cuando ésta se ha integrado en la junta*. Al configurarse como un supuesto de no sujeción, se mantiene la fecha originaria de la adquisición, lo que repercute sobre el cómputo del periodo de generación, incrementándose significativamente la parte del valor del suelo que forma parte de la base imponible del IVTNU.

Respecto a las exenciones, el primer pronunciamiento reseñable es la *Sentencia del TSJ de Valencia de 19 de mayo de 2010 (rec. 22/2010)* y que tiene su origen en la transmisión de un terreno que realiza una entidad (IZAR Construcciones Navales) a favor de la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI) con el fin de devolver una subvención que había sido declarada ilegal por las Instituciones de la Unión Europea. La sentencia niega la posibilidad de aplicar la exención prevista en el art. 14.4 de la Ley 5/1996, de 10 de enero, de Creación de determinadas Entidades de Derecho Público, porque la misma solamente alcanza a «las transmisiones patrimoniales [...] que se ejecuten en el futuro para la reestructuración financiera de las empresas participadas por la SEPI». El Tribunal confirma la liquidación señalando que no se ha acreditado que la transmisión se deba a un «plan de reestructuración financiera de IZAR, [...] ya que se trata de un pago puntual o singular de una deuda derivada de una improcedente subvención percibida, cuya devolución era preceptiva, al margen de cualquier plan financiero de difícil comprensión en una empresa sin actividad, en liquidación».

La segunda sentencia es la del *TSJ de Madrid, de 18 de febrero de 2010 (rec. 1402/2009)*, que confirma la aplicación de la exención prevista en el art. 105.2.a) TR-LRHL al Instituto de la Vivienda de Madrid (IVIMA) por su condición de entidad de Derecho público, condición que no pierde por el hecho de que actúe también en el tráfico jurídico privado al estar configurado como un organismo público de carácter mercantil, comercial y financiero. Esta resolución judicial es importante porque se pronuncia en sentido distinto a la STS de 29 de marzo de 2003 (rec. 4083/1998), *dictada en el marco de un recurso en interés de la Ley*, en la que expresamente se señaló que el IVIMA no estaba exento. Esta contradicción se explica porque cuando se pronunció el TS la exención sólo alcanzaba a los organismos autónomos de carácter administrativo. La Ley 51/2002, de 27 de diciembre, amplió la exención a todas las modalidades de organismos autónomos, particular en el que insiste la sentencia del TSJ de Madrid para confirmar la aplicación de la meritada exención.

El resto de sentencias reseñables han tenido lugar al hilo de la cuantificación de la base imponible del IVTNU. En particular, en 2010 varios Tribunales han reiterado el criterio de que no puede girarse el IVTNU sobre los nuevos valores catastrales hasta que los mismos no se hayan notificado expresamente a los interesados. Tienen especial interés estos pronunciamientos porque insisten en que *es el ayuntamiento correspondiente*

quien tiene la carga de acreditar que el valor catastral utilizado para cuantificar el IVTNU ha sido notificado previamente. Se trata de las sentencias siguientes: TSJ de Madrid, de 6 de abril de 2010 (rec. 1547/2009) y 8 de julio de 2010 (rec. 11/2010), TSJ de Murcia de 26 de marzo de 2010 (rec. 442/2008) y TSJ de Andalucía (Granada), de 2 de marzo de 2010 (rec. 1520/2008).

Por lo que se refiere a la doctrina administrativa, recogemos a continuación los siguientes pronunciamientos. Así, por ejemplo, la DGT en la contestación de 7 de septiembre de 2010 (núm. 1929/2010), aclara que la transmisión de viviendas de protección oficial está plenamente sujeta al impuesto. Por otra parte, la DGT se ha pronunciado en dos ocasiones (resoluciones de 26 de julio de 2010, núm. 1715/2010 y 5 de noviembre de 2010, núm. V2386/2010) acerca de la sujeción o no al IVTNU de las transmisiones derivadas de adjudicaciones realizadas en el marco de la disolución de comunidades de bienes. Las consultas establecen que estas operaciones no están sujetas al IVTNU si la disolución se produce con adjudicación a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación a ninguno de ellos. En este sentido se indica que la división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía. Finalmente la DGT señala que aunque estas operaciones no están sujetas al IVTNU, a efectos de una futura transmisión se estará, para calcular el periodo de generación, a la fecha de adquisición originaria del inmueble y no a la fecha en que se disuelve la comunidad de bienes.

En cuanto a las novedades doctrinales merece destacarse, además del estudio del IVTNU realizado por G. ORÓN MORATAL en la segunda edición del libro *Los Tributos Locales*, Civitas, 2010, pp. 687-770, el siguiente trabajo de J. E. VARANO ALABERN: «A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2010, pp. 65-89.

1.2. Tasas

En lo que se refiere a las *tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público*, hemos de reseñar, en primer lugar, una sentencia de finales del año 2009, de la que no pudimos dar cuenta en el informe del año pasado, a causa de su tardía publicación. Se trata de la *Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2009 (rec. 1403/2007)*, que desestima el recurso de casación interpuesto por una asociación de comerciantes de Villafranca del Penedés contra la sentencia que confirmaba la Ordenanza reguladora de la tasa por la ocupación de terrenos de uso público con mesas y sillas.

La cuestión litigiosa versaba acerca del establecimiento de una tarifa especialmente alta que se correspondía con los días en que se celebran las fiestas patronales del municipio. En primer lugar, los recurrentes pretenden que el tributo impugnado se considere

como una tasa que se satisface como contraprestación a los espectáculos públicos que se llevan a cabo durante la Fiesta Mayor. Así, los sujetos pasivos del tributo habrían de ser todos aquellos asistentes a la fiesta y no los propietarios de los establecimientos comerciales. El Tribunal Supremo recuerda que se trata de una tasa exigida por la ocupación del dominio público y, en consecuencia, los obligados al pago de la misma son los establecimientos de hostelería que han desplegado mesas y sillas en la calle. A continuación, el Alto Tribunal responde al segundo reproche que tiene que ver con la especial cuota tributaria a aplicar los días en los que se celebra la Fiesta Mayor. A juicio de los recurrentes, se trataba de cuotas excesivas que no se correspondían con lo establecido en la memoria económico financiera. Sin embargo, el TS recuerda, con cita del ATC de 24 de mayo de 2005, que la cuantía de la tasa tiende a compensar el beneficio obtenido por un particular al usar privativamente el dominio público, por lo que, en consecuencia, ningún reproche cabe hacer al municipio barcelonés por haber calculado la cuantía de la tasa de forma proporcional al beneficio que previsiblemente se iba a obtener. Así, resulta legítimo que la cuota correspondiente a los días festivos sea especialmente alta, toda vez que el lucro de los hosteleros es mayor durante esas fechas.

La *Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 (rec. 3671/2007)* también se ha ocupado de la cuantificación de esta clase de tributos. En este caso, se desestimó el recurso de casación interpuesto por una asociación de comerciantes en referencia a las tasas de ocupación del dominio público relativa a la venta en la vía pública en el mercado de los domingos y la tasa de recogida, transporte y eliminación de basuras. Los recurrentes, en esencia, discrepaban de la adición de los costes de organización del mercado en la cuota correspondiente a la tasa por ocupación del dominio público. No obstante, el Alto Tribunal, recordando su propia jurisprudencia, entiende que la tasa por ocupación de puestos en los mercados no debe reflejar exclusivamente los costes que se derivan de la ocupación del dominio público sino también aquellos costes relativos al buen funcionamiento del mercado.

Por su parte, la *Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2010 (rec. 20/2009)* se ha referido a la posibilidad de que la tasa por suministro de agua potable sea un tributo susceptible de ser gestionado mediante padrones y recibos de vencimiento periódico y notificación colectiva. En esta sentencia se desestima el recurso interpuesto, tanto por razones de índole formal, como por cuestiones materiales, especialmente, porque en el caso concreto no se daban los requisitos necesarios para proceder a la gestión por recibos de cobro periódico (notificación individualizada previa e identidad de las sucesivas liquidaciones).

La tasa por prestación del servicio de agua potable ha sido también objeto de controversia en la *Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2010 (rec. 4144/2005)*, desestimatoria del recurso interpuesto por el Ayuntamiento de Pontevedra contra la sentencia que estimó el recurso contencioso-administrativo, promovido por un municipio circundante, contra el artículo de la ordenanza que establecía la tarifa de usos especiales para «concellos».

En este caso, la Sala sostiene que el Ayuntamiento de Pontevedra no puede establecer una tasa por el suministro de agua a otros municipios, en tanto que no se aprecia la nota de coactividad propia de las tasas, toda vez que la recepción de dicho servicio por parte de los habitantes de los municipios limítrofes es voluntaria.

Asimismo, se ha de reseñar el *Auto del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2010 (rec. 4307/2009)*, que dispuso la elevación de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con carácter previo a la resolución del recurso de casación interpuesto contra la sentencia parcialmente estimatoria de la impugnación de una ordenanza fiscal reguladora de la *tasa por aprovechamiento especial del dominio público local a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros de interés general*.

En particular, la Sala plantea si el art. 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas, ha de ser interpretado en el sentido de que se opone a una normativa nacional que permite exigir a las empresas operadoras que, sin ser titulares de la red, la usan para prestar servicios de telefonía móvil, un «canon» por derechos de instalación de recursos sobre el dominio público. En segundo lugar, en el supuesto de que dicho gravamen fuera compatible con el derecho comunitario, se pregunta la Sala si la ordenanza local impugnada cumple con los criterios de «objetividad», «proporcionalidad» y «no discriminación», que se establecen en el referido art. 13. Y, por último, se cuestiona la Sala si habrá de reconocer efecto directo a dicho precepto.

En cuanto a las novedades doctrinales referidas a esta materia, pueden citarse el trabajo elaborado por I. JIMÉNEZ COMPAIRED, «El concepto de tasa en el artículo de la LGT, con especial atención a los servicios relacionados con el agua», en J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, M. A. COLLADO YURRITA y J. ZORNOZA PÉREZ (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Cizur Menor, Aranzadi/Thomson, 2010, vol. 1, pp. 75-92; y el trabajo de M. GUERRA REGUERA, «Algunas consideraciones en torno a la exigencia de tasas por la utilización del dominio público a las compañías de electricidad y telefonía», *Tributos Locales*, núm. 96, pp. 97-114.

En lo que se refiere a *las tasas por la prestación de servicios o realización de actividades públicas*, llama la atención la *Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2010 (rec. 4267/2007)*, desestimatoria del recurso presentado por una asociación de empresas de la construcción contra la sentencia que confirmó la legalidad de la ordenanza del Ayuntamiento de Zaragoza reguladora de las Tasas por Prestación de Servicios Urbanísticos.

Esta resolución jurisprudencial aborda la duda, que viene generando no pocos litigios, acerca de si se ha de entender producido el hecho imponible de las tasas relativas a las licencias urbanísticas por su sola tramitación o si, por el contrario, es necesario que se produzca su efectivo otorgamiento.

Los recurrentes adujeron, a favor de su pretensión, la literalidad del art. 20.4.h) TRLHL, que se refiere al «otorgamiento» de las licencias urbanísticas, así como cierta jurisprudencia del Alto Tribunal (*inter alia* SSTs 3 de julio de 1997 y 26 de febrero de

2001, recs. 6163/1991 y 8784/1995, respectivamente). Por el contrario, la Sala, apartándose expresamente de su criterio anterior, entiende que a los efectos tributarios es indiferente el resultado favorable o desfavorable de la tramitación de la licencia, en tanto que la tasa viene a cubrir los gastos administrativos efectivamente realizados, en los que se incurre tanto en el caso de que se otorgue la licencia como en el caso de que ésta se deniegue. En este sentido, este cambio de criterio ha sido puesto de manifiesto por J. I. RUBIO DE URQUÍA en su editorial «Importante pronunciamiento del Tribunal Supremo en materia de tasa por expedición de licencias urbanísticas», *Tributos Locales*, núm. 94, pp. 7-9.

Asimismo, cabe destacar la *Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2009*, que por su tardía publicación no pudimos incluir en el número anterior, en la cual se estima el recurso presentado por una asociación de empresarios fabricantes de áridos contra la sentencia que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a una ordenanza de un municipio salmantino relativa a la tasa por otorgamiento de licencia urbanística.

En este caso, a diferencia de lo expuesto en la sentencia precedente, los recurrentes pretenden la anulación de una tasa que se exige anualmente por las actividades relacionadas con desmontes, movimientos de tierras y excavaciones. La Sala entiende correcto que se exija una tasa por las actividades administrativas conducentes al otorgamiento de las pertinentes licencias. Sin embargo, la controvertida tasa se exige con periodicidad anual, lo que, a juicio del Tribunal Supremo, estaría justificado si existiera una relación de control estable entre el ayuntamiento y el sujeto pasivo del tributo. Así, toda vez que no se ha acreditado que se preste una actividad administrativa duradera de control distinta de la relativa al otorgamiento puntual de las licencias, procede la estimación del recurso y, en consecuencia, la anulación del inciso correspondiente de la ordenanza impugnada.

Por otro lado, cumple que nos detengamos en la reseña de la *Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2010 (rec. 2056/2007)*, la cual desestimó el recurso interpuesto por una asociación de taxistas contra la sentencia que entendió ajustada a Derecho la ordenanza de la Entidad Metropolitana del Transporte de Barcelona, reguladora de la «tasa unitaria para la prestación de servicios y actividades vinculadas a la adquisición y uso de una licencia de taxi».

En síntesis, los recurrentes basan su pretensión en que el hecho imponible de la tasa en cuestión no se refiere a las actividades administrativas conducentes a la obtención de una licencia de taxi, sino que, por el contrario, se trata de un conjunto de servicios que en un futuro podrán ser prestados al nuevo titular de la licencia. Tal situación, a juicio de los recurrentes, desnaturaliza el concepto propio de tasa al no referirse a los servicios efectivamente prestados. Asimismo, entiende que el hecho de gravar las transmisiones de las licencias, y no sólo su otorgamiento, supone someter a tributación *ad infinitum* unos mismos hechos.

Sin embargo, la Sala entiende, citando la STS de 5 de febrero de 2009 (rec. 2583/2006), que nada obsta a que se exija en el momento de adquisición de la licencia

una tasa que cubra todo el catálogo de servicios a los que el adquirente va a tener acceso aunque, en los hechos, aún no se haya beneficiado de ellos.

Por último, hemos de dar cuenta de una nueva resolución judicial referente a la controvertida tasa de basuras madrileña, tributo al que hicimos referencia en el número anterior. Así, la *STSJ de Madrid de 9 de febrero de 2010 (rec. 218/2009)* desestimó el recurso contencioso-administrativo formulado contra la ordenanza fiscal reguladora de este tributo.

El argumento principal del recurrente giraba en torno a la pretendida ilegalidad de la exigencia de la tasa en los casos en los que existe una indisponibilidad material para la ocupación de un bien inmueble residencial (*v. gr.* en los casos de obras de reforma).

No obstante, el TSJ entiende que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, lo determinante para la producción del hecho imponible no es la efectiva generación de residuos y, por tanto, el beneficio que conlleva la existencia del servicio de recogida de basuras, sino que basta con que el servicio de gestión de residuos urbanos se preste, sea o no utilizado por el sujeto pasivo.

En lo que se refiere a las novedades doctrinales, se ha de destacar en primer lugar el trabajo de C. MARTÍNEZ SÁNCHEZ, «La financiación de los servicios públicos mediante tasas: el ejemplo de la tasa de basuras», *Tributos Locales*, núm. 94, 2010, pp. 65-82, en el que ofrece una propuesta sobre los criterios para distinguir qué servicios han de financiarse mediante tasas y cuáles mediante impuestos. En torno a la tasa de basuras, de manera más específica aunque con enfoques distintos, se han de reseñar el trabajo de C. BLASCO DELGADO y A. CORCUERA TORRES, «El establecimiento de tasas por los consorcios locales: en especial para financiar el servicio de tratamiento, vertido y transferencia de residuos urbanos», *Tributos Locales*, núm. 94, pp. 11-33, y el estudio de J. M. LAGO MONTERO, «Tasas de recogida de basuras. Costes trasladables, costes imputables, capacidad económica y protección ambiental», *Tributos Locales*, núm. 96, pp. 11-37.

Asimismo, se ha de destacar el estudio, con un enfoque más genérico que los anteriores, de P. CHICO DE LA CÁMARA, «Las tasas municipales: nuevas oportunidades para su establecimiento como recurso ordinario de financiación de las Corporaciones locales», *Tributos Locales*, núm. 97, pp. 115-166.

1.3. Contribuciones especiales

En lo que se refiere a los pronunciamientos judiciales recaídos sobre esta materia, merece nuestra atención la *STSJ de Castilla y León (sede Burgos) de 29 de enero de 2010 (rec. 156/2009)*, que estima el recurso de apelación interpuesto por varios particulares contra el auto desestimatorio dictado en ejecución de una sentencia que declaró la nulidad del acuerdo de imposición de contribuciones especiales, relativo a un municipio segoviano.

La controversia tuvo su origen en que, en un primer momento, trece contribuyentes recurrieron en primera instancia contra el acuerdo sobre imposición y ordenación

de contribuciones especiales y las correspondientes liquidaciones practicadas, si bien, posteriormente fueron exclusivamente tres interesados los que interpusieron el recurso de apelación que dio lugar a la nulidad del acuerdo. Acto seguido se negó en el auto de ejecución de sentencia que dio origen al presente recurso, la extensión de los efectos de la anulación a aquellos contribuyentes que no interpusieron el correspondiente recurso de apelación.

Sin embargo, el TSJ entiende que, a diferencia de lo expresado por el órgano *a quo*, el ayuntamiento cuyo acuerdo fue anulado viene obligado a devolver las cantidades recaudadas en virtud del acuerdo anulado, no sólo a aquellos contribuyentes que interpusieron el recurso de apelación, sino también, *ex art. 72.2 LJCA*, a todos los que acudieron en primera instancia a la vía contencioso-administrativa.

Asimismo, los recurrentes combaten el auto impugnado en lo que se refiere al otorgamiento al ayuntamiento de un pago aplazado para el reintegro de las cuotas indebidamente recaudadas. El TSJ estima igualmente esta pretensión al entender que, de conformidad con el art. 106 LJCA, no puede apreciarse que el cumplimiento de la sentencia pueda suponer un trastorno grave para la Hacienda Municipal, toda vez que se trata de cantidades modestas en comparación con los ingresos del municipio. En consecuencia, se ordena la devolución inmediata de las cantidades adeudadas.

Por otro lado, se ha de reseñar la *STSJ de Cataluña de 25 de marzo de 2010 (rec. 60/2009)*, que estima en parte el recurso de apelación interpuesto por varios particulares frente a la sentencia desestimatoria de la impugnación de los acuerdos de un ayuntamiento barcelonés de imposición y ordenación de contribuciones especiales.

En esencia, el litigio se centra en la difícil cuantificación del porcentaje que debe ser satisfecho por los sujetos pasivos, en función del beneficio especial obtenido. Tras un exhaustivo y sistemático repaso de los antecedentes normativos y jurisprudenciales, la Sala recuerda que el *quantum* relativo a la repercusión de costes que se realiza en las contribuciones especiales no es una facultad discrecional de la entidad local, sino que se trata de un concepto jurídico indeterminado que habrá de precisarse en función de las circunstancias concretas del caso.

En particular, la Sala admite la pretensión de los recurrentes y rechaza que sea de aplicación en el presente caso el porcentaje máximo del 90 por 100, el cual es sustituido por el 70 por 100, en atención a las características de las obras realizadas.

En lo que se refiere a las novedades doctrinales que han aparecido sobre la materia en 2010, cumple que reseñemos el trabajo de J. MARTÍN FERNÁNDEZ, «Las contribuciones especiales locales», *Tributos Locales*, núm. 96, pp. 125-132.

2. Otros ingresos

En lo que se refiere a las novedades legislativas que afectan a la materia, se ha de destacar la aprobación de la *Ley de la Comunidad Autónoma de Andalucía 6/2010, de*

11 de junio, reguladora de la participación de las entidades locales en los tributos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Se trata de la primera ley autonómica que, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 192.1 del Estatuto de Autonomía para Andalucía, regula de forma sistemática la *participación de las entidades locales en los tributos de las comunidades autónomas*. Así, la Ley dispone la creación del Fondo de Participación de las entidades locales en los tributos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, de carácter incondicionado, y, a su vez, establece los criterios para la dotación, distribución y evolución dinámica del mismo. Con el fin de garantizar el reparto equitativo de este Fondo, la distribución de los recursos se llevará a cabo de acuerdo a unos criterios de nivelación basados en la necesidad de gasto y en la capacidad fiscal de los municipios andaluces.

Este Fondo tiene una dotación inicial, para el ejercicio 2011, por un importe de 420.000.000 euros, al que se incorporarán 60.000.000 de euros en 2012, 60.000.000 de euros en 2013 y 60.000.000 de euros en 2014, hasta alcanzar la cifra de 600.000.000 de euros. No obstante, se ha de tener presente que, en virtud de lo dispuesto en el art. 14 de la Ley, se garantiza un importe de financiación incondicionada a cada municipio, como mínimo, igual a los recursos incondicionados que percibieron de la Comunidad Autónoma andaluza en el año 2009.

En relación con esta cuestión, se ha de destacar el completo estudio de J. M. MARTÍN RODRÍGUEZ, «La participación de las entidades locales en los tributos de las comunidades autónomas: la hora de la verdad», *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 24, pp. 101-143.

En el ámbito jurisprudencial, debemos referirnos a la *STS de 4 de octubre de 2010 (rec. 4053/2005)*, desestimatoria del recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Torrent contra la sentencia que desestimó su recurso frente a la liquidación definitiva de la *participación* de dicho municipio *en los tributos del Estado* (ejercicio 1997).

En síntesis, el municipio recurrente pretende la anulación de la referida liquidación por tomar en consideración para la misma la cifra de población correspondiente al año 1991, momento en que se renovó el padrón municipal, en vez de la cifra que arrojaba el padrón municipal de 1996, que se recogió en una norma publicada en 1997.

En la línea de anteriores pronunciamientos (con cita expresa de la *STS de 19 de junio de 2008, rec. 8.497/2002*), de los que dimos noticia en números anteriores, el Alto Tribunal entiende que la liquidación llevada a cabo por la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, en la cual se tenía en cuenta el censo de 1991 por ser el vigente a 1 de enero de 1997, de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 1997, se ajustaba a derecho, en contra de lo pretendido por el recurrente.

IV. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN EL ÁMBITO LOCAL

Respecto a las novedades que afectan a los procedimientos tributarios en el ámbito local, merece ser destacado el *Real Decreto 1/2010, de 8 de enero*, de modificación de determinadas obligaciones tributarias formales y procedimientos de aplicación de los tributos y de modificación de otras normas con contenido tributario (BOE de 19 de enero). En concreto, las disposiciones que pueden tener una cierta incidencia en el ámbito local son la modificación del art. 103.a) del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, con el objeto de atender adecuadamente el derecho reconocido a los ciudadanos en el art. 6.2.b) de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, de no aportar datos y documentos que obren en poder de las Administraciones públicas. El objetivo de la nueva redacción del precepto es que quede claro que ese supuesto de interrupción justificada del plazo de resolución de los procedimientos tributarios incluye también las interrupciones derivadas de la solicitud de datos y documentos, por medios electrónicos, por parte de la Administración tributaria a otros órganos de la misma o de otra Administración, como consecuencia del ejercicio por el obligado tributario del mencionado derecho. Asimismo, el Real Decreto 1/2010 adopta las siguientes medidas: regula la posible atribución de una dirección electrónica, a efectos de notificaciones tributarias, a entidades y personas físicas que pertenezcan a determinados colectivos (nuevo art. 115.bis del Reglamento general de gestión e inspección); en el ámbito del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, establece la posibilidad de que un procedimiento de esta naturaleza pueda finalizar como consecuencia del inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos distinto por parte de la Administración tributaria (nuevo apartado 3 del art. 128 del Reglamento general de gestión e inspección) y, finalmente, se otorga a los órganos de la inspección tributaria la posibilidad de llevar a cabo las actuaciones que sean necesarias para la ejecución, haciendo uso de las facultades previstas en el art. 142 de la LGT (nuevo apartado 8 del art. 197 del Reglamento general de gestión e inspección).

En cuanto a la jurisprudencia y doctrina administrativa, cabe mencionar la *Resolución del TEAC de 17 de febrero de 2010 (Vocalía 6.ª)*, que establece que la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras no comienza a computarse hasta que no haya concluido el plazo de quince días del que dispone el contribuyente para la presentación de alegaciones al acta de disconformidad. Asimismo, la *Resolución del TEAC de 24 de febrero de 2010 (Vocalía 11.ª)*, relativa a una compensación de oficio practicada por la Administración tributaria en el periodo voluntario de ingreso a una entidad en concurso voluntario de acreedores. Señala el TEAC que no se puede practicar una compensación por parte de la Administración cuando el carácter compensable de las deudas se ha adquirido con posterioridad a la declaración del concurso, ya que ello supondría detraer bienes de la masa concursal, cuando no consta que se haya ejercitado el derecho

de abstención, ejecutando bienes al margen de dicho concurso de forma autónoma. Finalmente, aludiremos a la *STS de 4 de marzo de 2010*, respecto a la compensación de un crédito que tiene un ayuntamiento con la Comunidad Autónoma con el débito que tiene tal ayuntamiento con la Comunidad Autónoma en concepto de tasa por la cobertura del servicio de prevención y extinción de incendios y salvamento. Señala el Tribunal Supremo que la Comunidad Autónoma puede legítimamente acordar la compensación de deudas tributarias aunque éstas hayan sido objeto de impugnación, siempre que no se haya decidido administrativa o judicialmente la suspensión de su ejecución. No es exigible, para la extinción por compensación, que las deudas tributarias sean firmes en vía judicial, sino que se trate de deudas vencidas, líquidas y exigibles.

En cuanto a la bibliografía específicamente referida a los procedimientos en materia de tributos locales, resulta destacable el artículo de J. M.^a CALDERÓN GONZÁLEZ, «Tipicidad, culpabilidad y caducidad del expediente sancionador: doctrina jurisprudencial», revista *Tributos locales*, núm. 92, 2010, pp. 91-107, así como el artículo de M.^a J. PORTILLO NAVARRO, «La tributación local y su recaudación. Un análisis de la potestad normativa y de la eficacia de la gestión recaudatoria», revista *Tributos locales*, núm. 93, 2010, pp. 63-76.

V. PRESUPUESTOS DE LAS HACIENDAS LOCALES

Entre las novedades legislativas que afectan a este ámbito, se ha de reseñar la medida que se contenía en el art. 14.2 del *Real Decreto-Ley 8/2010, de 20 de mayo*, en virtud de la cual se prohibía a las entidades locales, hasta que finalizara el año 2011, acudir al crédito público o privado a largo plazo para la financiación de sus inversiones. Esta prohibición se modificó por medio de lo dispuesto en la disposición final decimoquinta de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, en el sentido de que se autoriza que las entidades locales concierten nuevas operaciones de crédito a largo plazo, siempre que el volumen total del capital vivo de su deuda no exceda del 75 por 100 de los ingresos corrientes.

Esta medida ha suscitado algunas críticas e inquietudes entre los responsables del ámbito local. Así, en una coyuntura hacendística marcada por la disminución de ingresos y el alza de gastos, se ha puesto en duda la compatibilidad de esta limitación de la capacidad de endeudamiento con el mandato constitucional de asegurar a las entidades locales los «medios suficientes» para el ejercicio de sus funciones (art. 142 CE), en tanto que el Estado no ha ofrecido a las entidades locales una contraprestación que pudiera amortiguar el impacto de dicha limitación.

Asimismo, se ha llamado la atención acerca del hecho de que esta limitación de acceso al crédito afecte exclusivamente al nivel local, en vez de extenderse también a las administraciones central y autonómicas. De hecho, desde el mundo local se ha recordado que el grueso de la deuda pública se corresponde con las haciendas estatal y autonó-

micas y que, de hecho, tanto en términos relativos como absolutos, en los últimos años el endeudamiento local ha sido el que ha aumentado en menor medida.

Las críticas que ha recibido esta medida no son sólo de principio, sino que también se han extendido a la regulación concreta de esta limitación. Así, se ha puesto en tela de juicio la validez del criterio utilizado para discriminar entre aquellos que van a poder acudir al crédito y los que no. En este sentido, se ha sostenido que el porcentaje de deuda respecto de los ingresos corrientes no es un dato suficiente para evaluar la situación financiera de las haciendas locales, por lo demás, notablemente dispares unas de otras. Por el contrario, se ha reclamado que se tenga en cuenta no tanto el volumen global de endeudamiento, cuanto el esfuerzo que ha de hacer anualmente cada una de las administraciones para hacer frente al servicio de sus respectivas deudas. No en vano, por ejemplo, ese es el criterio que se ha establecido para que las Comunidades Autónomas puedan concertar operaciones de crédito por plazo superior a un año. Así, a diferencia de lo que ocurre con la limitación al endeudamiento que afecta al ámbito local, a las Comunidades Autónomas se les exige que «el importe total de las anualidades de amortización, por capital e intereses, no exceda del 25 por 100 de [sus] ingresos corrientes» [art. 14.2. b) LOFCA].

A esta novedosa limitación del endeudamiento local se ha referido M. PONS REBOLLO en su trabajo «La limitación al crédito a largo plazo en las entidades locales para el año 2011», *Revista de Estudios Locales*, núm. 135, pp. 37-50.

De igual modo, aunque no se refiere exclusivamente al ámbito local, hemos de dar cuenta de la *Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril*, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, que viene a sustituir al aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 6 de mayo de 1994, y que, de acuerdo con lo previsto en el artículo único de la Orden EHA/1037/2010, tendrá el carácter de plan contable marco para todas las Administraciones Públicas.

En cuanto a la jurisprudencia recaída sobre la materia, cumple resaltar la *STSJ de Islas Canarias, Las Palmas, de 1 de octubre de 2010 (rec. 175/2008)*, que estimó el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la aprobación del presupuesto del Ayuntamiento de Telde para el año 2008.

El recurrente, concejal del municipio, fundamentó su recurso en tres grandes motivos: por un lado, en que el presupuesto no recogía ninguna de las medidas establecidas con carácter obligatorio en el art. 193 TRLHL para los supuestos de liquidación de presupuesto con remanente de tesorería negativo; por otro lado, en que no se había respetado la limitación de destino existente para los casos de enajenación del patrimonio municipal del suelo y, por último, en que no se habían incluido en el presupuesto municipal las cuentas de una sociedad mercantil participada íntegramente por el ayuntamiento, en contravención de lo dispuesto en el art. 164 TRLHL.

Por su parte, la Sala, tras recibir el informe del Tribunal de Cuentas, acoge las pretensiones del recurrente y, tras recordar la jurisprudencia del Tribunal Supremo en lo referente al uso del patrimonio municipal del suelo, estima el recurso interpuesto y, en consecuencia, anula el presupuesto impugnado.

